

INHOUD

- p. 1/ Fiscale medewerkingsplicht en het voorleggen van contracten en time sheets
- p. 3/ Belastingontwijking versus belastingontduiking
- p. 7/ Nieuwe adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen

Fiscale medewerkingsplicht en het voorleggen van contracten en time sheets

In een arrest van 1 april 2016 moest het hof van beroep te Bergen zich buigen over de vraag of een extern accountantskantoor zich in het kader van een controle van zijn fiscale toestand kon beroepen op zijn beroepsgeheim om de overlegging te weigeren van time sheets en contracten met zijn cliënten. Het antwoord is genuanceerd.

Fiscale medewerkingsplicht

Een belastingplichtige is in het kader van een fiscaal onderzoek in principe onderworpen aan een medewerkingsplicht. Zo moet een belastingplichtige op verzoek van de administratie alle boeken en bescheiden voorleggen die noodzakelijk zijn om het bedrag van zijn belastbare inkomsten te bepalen en alle inlichtingen verstrekken die van hem worden gevorderd met het oog op het onderzoek van zijn fiscale toestand. Indien de belastingplichtige weigert zijn medewerking te verlenen, riskeert hij onder meer een administratieve boete.

Beroepsgeheim

Het Strafwetboek voorziet voor de beoefenaars van bepaalde beroepen echter in een strafrechtelijk betoegeld beroepsgeheim. De daarin vermelde personen riskeren een boete en zelfs een gevangenisstraf indien zij, buiten de in de wet vermelde uitzonderingsgevallen, geheimen bekendmaken die hen zijn toevertrouwd in het kader van hun

beroep. Een van die uitzonderingsgevallen is het geval waarin de wet de beroepsbeoefenaar verplicht om de geheimen bekend te maken. Op basis van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen geldt dit beroepsgeheim tevens voor o.a. externe accountants, externe belastingconsulenten, externe erkende boekhouders, externe erkende boekhouders-fiscalisten, externe stagiairs en de personen voor wie zij instaan.

Spanningsveld

Het spreekt voor zich dat het beroepsgeheim en de plicht om mee te werken aan een fiscaal onderzoek met elkaar in conflict kunnen komen. De vraag is dan of de beroepsbeoefenaar op basis van zijn beroepsgeheim moet of kan weigeren om de door de administratie gevraagde inlichtingen en documenten te verstrekken indien deze betrekking hebben op geheime informatie. Of valt een fiscaal onderzoek binnen de bovenvermelde uitzondering op het beroepsgeheim, m.a.w. moet de beroepsbeoefenaar in zulk geval geacht worden door de wet verplicht te zijn om de geheimen bekend te maken?

Hof van beroep te Bergen

Het hof van beroep te Bergen heeft zich in een arrest van 1 april 2016 uitgesproken over dit spanningsveld tussen de fiscale medewerkingsplicht en

het beroepsgeheim¹. *In casu* ging het om een extern accountantskantoor. De uitspraak van het hof en de daarin neergelegde principes moeten echter geacht worden onverkort van toepassing te zijn op bv. externe boekhouders(-fiscalisten). Zoals reeds aangegeven maakt de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen het beroepsgeheim uit het Strafwetboek immers van toepassing op externe accountants, externe belastingconsulenten, externe erkende boekhouders, externe erkende boekhouders-fiscalisten, externe stagiairs en de personen voor wie zij instaan.

Wat voorafging

In 1998 werd het betreffende accountantskantoor «A» door de administratie onderworpen aan een fiscale controle, zowel op het vlak van inkomstenbelastingen, als op het vlak van btw. In het kader van die controle vroegen de ambtenaren van de administratie aan het kantoor «A» om voor elk van zijn cliënten een dossier voor te leggen waarin met name het contract met de cliënt werd opgenomen, alsook de time sheets van de betrokken accountants. Kantoor «A» was er echter van overtuigd dat deze documenten beschermd waren door het beroepsgeheim en niet konden worden voorgelegd aan de administratie. De tussenkomst van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB)² werd dan ook verzocht om na te gaan of, en eventueel in welke mate, de gevraagde documenten, *met* respect voor het beroepsgeheim konden worden voorgelegd aan de administratie. Het IAB was van oordeel dat de gevraagde contracten en time sheets gegevens bevatten die door de cliënt aan de accountant waren toevertrouwd in het kader van de uitoefening van zijn opdracht en noodzakelijkerwijs werden gedekt door het beroepsgeheim. Kantoor «A» weigerde dan ook om de gevraagde documenten voor te leggen.

De administratie was echter van oordeel dat «A» zich niet kon beroepen op zijn beroepsgeheim om de overlegging te weigeren van de gevraagde documenten en legde «A» dan ook een boete op van 100 000 BEF (d.i. 2 478,93 EUR) voor de overtreding van zijn medewerkingsplicht. Tegen deze boe-

te trok kantoor «A» naar de rechtbank van eerste aanleg te Brussel. De rechtbank stelde «A» over de hele lijn in het gelijk: de opgevraagde documenten werden beschermd door het beroepsgeheim en de administratie kon dan ook geen boete opleggen omdat «A» weigerde deze documenten over te maken.

De administratie legt zich niet neer bij deze uitspraak en gaat in beroep. Slechts deels met succes. Wat betreft de contracten met de cliënten oordeelt het hof van beroep te Brussel dat deze zonder twijfel gedekt worden door het beroepsgeheim³. Hier staat immers bv. informatie in aangaande het doel dat kantoor «A» moet nastreven en de daarvoor te volgen strategie. De contracten moesten dan ook niet worden overgemaakt aan de administratie. Met betrekking tot de time sheets komt het hof echter tot een andere conclusie. Deze bevatten in principe immers geen vertrouwelijke informatie. Time sheets worden opgesteld om te berekenen hoeveel tijd gespendeerd werd aan een bepaalde cliënt met het oog op het vragen van de correcte prijs voor de geleverde prestaties. Het hof van Brussel voegt er echter nog aan toe dat het wel degelijk mogelijk is dat time sheets vertrouwelijke informatie bevatten die beschermd is door het beroepsgeheim, bv. informatie die de fiscale strategie van de cliënt zou blootleggen. Het is aan kantoor «A» om na te gaan welke time sheets *in casu* zulke vertrouwelijke informatie bevatten. Kantoor «A» mocht echter niet *in het geheel* weigeren om zijn time sheets over te maken. «A» heeft op deze manier zijn fiscale medewerkingsplicht geschonden en de administratie legde dan ook terecht een boete op. Het hof brengt deze evenwel terug van 100 000 BEF tot 1 000 EUR.

De administratie legt zich wederom niet neer bij de uitspraak en trekt naar het Hof van Cassatie. Deze keer bekomt de administratie wel het beoogde resultaat: het Hof verbreekt het arrest van het hof van beroep te Brussel⁴. Het hof van Brussel had immers niet geantwoord op het argument van de administratie dat de medewerkingsplicht inzake btw (vervat in de artikelen 61-61 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde) een wettelijke verplichting vormt tot het bekendmaken van geheimen, met als gevolg dat het gaat om een

1 Bergen 1 april 2016, rolnummer 2013/RG/730, www.fiscalnet.be. Zie ook *Fiscoloog* 2016, nr. 1481, p. 3.

2 Artikel 334 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen voorziet in een tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtoverheid (*in casu* het IAB) wanneer een persoon die gevraagd werd inlichtingen te verstrekken of boeken en bescheiden over te leggen zijn beroepsgeheim doet gelden. Het is dan in principe aan deze tuchtoverheid om de knoop door te hakken.

3 Brussel 30 november 2006, *FJF* 2007/266.

4 Cass. 19 november 2009, niet gepubliceerd.

van de voormelde uitzonderingsgevallen inzake het beroepsgeheim.

Hof van beroep te Bergen *bis*

Het Hof van Cassatie verwees de zaak dan ook door naar het hof van beroep te Bergen, dat op 1 april 2016 uitspraak deed. Onder verwijzing naar de rechtspraak van het toenmalige Arbitragehof inzake het beroepsgeheim van de advocaat⁵, herinnert het hof van beroep aan het belang van het beroepsgeheim. Het opheffen hiervan moet, om met de fundamentele beginselen van de Belgische rechtsorde verenigbaar te zijn, verantwoord worden door een dringende reden en moet bovendien strikt evenredig zijn. De wetsbepalingen omtrent de fiscale medewerkingsplicht inzake btw, die toelaten aan kantoor «A» om zijn beroepsgeheim opzij te schuiven, moeten volgens het hof van Bergen beoordeeld worden vanuit diezelfde principes.

Met het oordeel van het IAB werd door het hof geen rekening gehouden, gelet op het feit dat de tussenkomst van de bevoegde tuchtoverheid enkel voorzien is in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen en niet in dat van de btw. En voor het hof van Bergen lag nu eenmaal enkel het btw-luik voor.

Het komt er dus op neer een voorzichtige afweging te maken tussen het respect voor het beroepsgeheim enerzijds en de fiscale medewerkingsplicht anderzijds. Het hof stelt dat het bepalen van de wettelijk verschuldigde belasting door de administratie, middels de onderzoeksbevoegdheden waarover zij beschikt, een dringende reden van algemeen belang vormt en evenredig is met het opheffen van het beroepsgeheim. Kantoor «A» mocht dan ook

niet *in het geheel* weigeren om de gevraagde dossiers over te maken.

Het hof stelt echter wel dat het aan kantoor «A» toegestaan is om de gevraagde dossiers voor te leggen nadat het de identiteit van haar cliënten heeft weggevoerd, alsook de gegevens die identificatie van de cliënten mogelijk zouden maken. Eens kantoor «A» ervoor gezorgd heeft dat het niet meer mogelijk is om de cliënten te identificeren aan de hand van de gevraagde dossiers, is het wel verplicht de contracten en time sheets over te maken aan de administratie. Tot slot vermindert het hof, gelet op de feiten van de zaak en de moeilijke afweging die *in casu* gemaakt moest worden, de opgelegde boete van 100 000 BEF naar 10 000 BEF (d.i. 247,89 EUR). De oorspronkelijk opgelegde boete van 100 000 BEF was in de ogen van het hof immers disproportioneel.

Conclusie

In zijn arrest van 1 april 2016 heeft het hof van beroep te Bergen voor de gulden middenweg gekozen: de belastingplichtige werd dan wel verplicht om de door de administratie opgevraagde time sheets en contracten met de cliënten over te leggen, maar enkel nadat de gegevens die de identificatie van de cliënten mogelijk zouden maken werden weggevoerd. Op die manier houdt het hof rekening met de verzuchtingen van de belastingplichtige, die zijn beroepsgeheim wenst te (en ook *moet*) respecteren en deze van de administratie, die het bedrag van de wettelijk verschuldigde belasting in hoofde van de belastingplichtige wenst vast te stellen. We kunnen de conclusie van het hof dan ook enkel bijtreden.

⁵ Arbitragehof 13 juli 2005, nr. 126/2005, www.const-court.be/.

Michail PEREZ VAN GAEVEREN
Advocaat Tax Controversy Solutions Team Laga

Belastingontwijking versus belastingontduiking

I. Enkele begrippen

I.1. Belastingontwijking

1.- Belastingontwijking is de – in beginsel geoorloofde – vermijding van de belasting.

Volgens de geijkte formule, die sinds het «Brepols-arrest» van 1961 van het Hof van Cassatie ongewijzigd is gebleven, *«is er geen verboden simulatie tegenover de fiscus, en derhalve geen fiscale fraude, wanneer de partijen, met de bedoeling een voordeliger belastingregime te genieten en gebruik makend*

van hun vrijheid van overeenkomst, rechtshandelingen stellen waarvan zij alle gevolgen aanvaarden, zelfs wanneer de vorm die zij aan die rechtshandelingen geven niet de meest normale is» (Cass. 6 juni 1961, www.juridat.be).

Net als ontsnappen uit de gevangenis is belastingontwijking in se niet strafbaar. Enkel de feiten die de belastingontwijking omringen, kunnen aanleiding geven tot een sanctie.

Met andere woorden, zolang de belastingplichtige «binnen de wet» blijft, staat het hem, in theorie, vrij de rechtshandeling te stellen die hem fiscaal het minst nadelig uitkomt.

2.- Door de wettelijke invoering van het begrip «fiscaal misbruik» in de inkomstenbelastingen en de registratie- en successierechten in 2012, heeft de belastingontwijking echter een vrij zware opdoffer gekregen (artikel 344, § 1 WIB 1992, artikel 18, § 2 W.Reg. en artikel 106, § 2 W.Succ.).

Over dat onderwerp is al veel inkt gevloeid. Wij herinneren er dus enkel aan dat fiscaal misbruik niet gelijk staat met fiscale fraude, maar paal en perk stelt aan de belastingontwijking, in die zin dat een geoorloofde en vrij gekozen verrichting door de fiscale administratie toch als haar niet-tegenstelbaar kan worden aangemerkt, wanneer de belastingplichtige niet kan bewijzen dat zijn keuze ingegeven is door niet-fiscale redenen.

Dat betekent dat een door de belastingplichtige genomen beslissing of gestelde rechtshandeling, ook al is deze volkomen in overeenstemming met de wet, toch door de fiscale administratie kan worden betwist.

3.- Aangezien de wetteksten betreffende het fiscaal misbruik in algemene bewoordingen waren opgesteld, diende de fiscale administratie al snel een (meermaals en voor het laatst in 2013 herziene) circulaire te publiceren, bevattende een catalogus van de verrichtingen die als «zeker» en deze die als «verdacht» worden beschouwd (zie circulaire nr. 5/2013 van 10 april 2013, gepubliceerd op www.fisconet.fgov.be).

Aan de inhoud van deze circulaires werd al genoeg commentaar gewijd, wij komen er hier dus niet op

terug. Wat wij wel willen aanstippen is dat de achtereenvolgende versies van deze administratieve circulaires enkel betrekking hebben op de registratie- en successierechten en dat er over het fiscaal misbruik op het vlak van de inkomstenbelastingen geen circulaire werd gepubliceerd.

Wat wij vandaag vaststellen is dat er nog geen rechtspraak dienaangaande voorhanden is en dat de ambtenaren van de fiscale administratie de verschillende teksten blijkbaar niet overijverig toepassen.

I.2. Belastingontduiking of fiscale fraude

1.- Belastingontduiking bestaat in het opzoeken van de minst belaste weg door gebruikmaking van mechanismen die strijdig zijn met de wet. Ontduiking impliceert dus de wil om de belastingwetgeving te omzeilen.

2.- Om van belastingontduiking te kunnen gewagen, moet er ten name van de belastingplichtige sprake zijn van het bestaan van bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden.

Dit bedrieglijk opzet komt doorgaans tot uiting door gebruik te maken van veinzing (simulatie), zijnde een verrichting waarbij de partijen bij een rechtshandeling de werkelijkheid vermommen om derden te misleiden, of van op zichzelf strafbare feiten zoals valsheid in geschriften of het gebruik van valse stukken.

3.- Fiscale fraude en fiscaal misbruik sluiten elkaar uit.

De wetgever en de fiscale administratie hebben immers duidelijk aangegeven dat fiscaal misbruik geoorloofde verrichtingen viseert maar die enkel of hoofdzakelijk verantwoord zijn door fiscale motieven.

Wanneer het om belastingontduiking door simulatie gaat, zal de administratie de gesimuleerde akte doorgaans vervangen door de werkelijke akte.

Bij gebruikmaking van strafrechtelijk vervolgbare feiten, zal de fiscale administratie doorgaans de parketten inlichten.

II. Belang van het onderscheid tussen belastingontwijking en belastingontduiking

Het belang van het onderscheid tussen belastingontwijking en -ontduiking ligt hoofdzakelijk in de termijnen waarbinnen de fiscale administratie actie kan ondernemen en de sancties die zij kan opleggen zijn afhankelijk van de categorie waarmee men te maken heeft.

II.1. Onderzoeks- en verjaringstermijnen

1.- Wanneer de verschuldigde belasting hoger is dan de belasting met betrekking tot de inkomsten vermeld in de aangifte, kan het supplement worden gevestigd binnen een termijn van drie jaar vanaf 1 januari van het aanslagjaar waarvoor het supplement is verschuldigd (artikel 354, lid 1 WIB 1992).

De administratie moet het fiscaal misbruik dus inroepen binnen deze termijn van drie jaar, aangezien het ontwijken van de belasting via dergelijk misbruik geen geval van fraude kan zijn dat de verlenging van deze termijn rechtvaardigt.

Ook de onderzoeksbevoegdheden van de administratie moeten, in principe, binnen dezelfde termijn van drie jaar worden uitgeoefend (artikel 333, 2^{de} lid WIB 1992).

2.- Wanneer de belastingplichtige gehandeld heeft met bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden, kan de vestigingstermijn verlengd worden met vier jaar, tot een totaal van zeven jaar, vanaf 1 januari van het aanslagjaar waarvoor het belastingsupplement is verschuldigd (artikel 354, 2^{de} lid WIB 1992). Bedrieglijk opzet veronderstelt de wil de overtreding te begaan met het doel zichzelf of een derde een ongeoorloofd voordeel te verschaffen (C. Lenoir, *Les délais d'imposition et de recouvrement des impôts sur les revenus*, in *Manuel de procédure fiscale*, Anthemis, 2011, p. 366).

De bewijslast van het bedrieglijk opzet van de belastingplichtige ligt bij de fiscale administratie (zie Bergen, 10 juni 2016, rol nr. 2011/RG/97 www.fiscalnet.be).

In voorkomend geval kan de administratie ook beschikken over een met vier jaar verlengde onder-

zoekstermijn, op voorwaarde dat zij de belastingplichtige binnen de termijn van drie jaar kennis heeft gegeven van haar beslissing en zij hem de aanwijzingen inzake belastingontduiking, uiterlijk bij de uitoefening van haar onderzoeksbevoegdheid, mededeelt (artikel 333, 3^{de} lid WIB 1992).

II.2. Administratieve en strafrechtelijke sancties

1.- Overeenkomstig artikel 225 van het KB/WIB 1992 (en met name van artikel 444 WIB 1992), moet voor elke overtreding begaan met het opzet de belasting te ontduiken, in principe, een belastingverhoging van minstens 50% worden opgelegd.

Wanneer de belastingontduiking gepaard gaat met valsheid in geschriften of gebruik van valse stukken, moet de belastingverhoging steeds vastgesteld worden op 200%.

Het hof van beroep van Bergen besliste dienaangaande trouwens dat, daar het uitvoeringsbesluit deze verhoging van 200% oplegt «in alle gevallen», de rechtsinstanties deze niet kunnen verminderen (Bergen, 16 maart 2016, rol nr. 2014/RG/694 en 8 juni 2016, RG nr. 2015/139 – beide uitspraken gepubliceerd op www.fiscalnet.be, de eerste met een noot van de auteur hiervan in het weekblad van 2 juli 2016).

2.- Het Wetboek biedt ook de mogelijkheid om de daders van sommige fiscale overtredingen strafrechtelijk te vervolgen.

Worden dienaangaande beoogd de overtredingen van het WIB 1992, begaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, die worden bestraft met gevangenisstraf van 8 dagen tot 2 jaar en/of met een geldboete van 250 tot 500 000 EUR. De maximum gevangenisstraf in geval van ernstige fiscale fraude is vastgesteld op 5 jaar (artikel 449 WIB 1992).

Indien de overtreding van het Wetboek gepaard gaat met valsheid in geschriften, is de gevangenisstraf vastgesteld op 1 maand tot 5 jaar en de boete op 250 tot 500 000 EUR (artikel 450 WIB 1992).

3.- De belastingverhogingen zijn sancties met een strafrechtelijk karakter, zodat cumul met de hier hoger vermelde sancties, die tot de bevoegd-

heid van de correctionele rechtbank behoren, voer voor discussie blijft (zie dienaangaande, Julie Van Themsche, Cumul van de administratieve strafsancties getoetst aan het beginsel «*non bis in idem*», *Pacioli* nr. 298 van 24 mei 2010).

Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft op 30 april 2015 een zeer interessant arrest gewezen betreffende de toepassing van het *non bis in idem* beginsel inzake fiscale sancties met strafrechtelijk karakter. Daaruit volgt dat een belastingplichtige die voor de correctionele rechtbank vrijgesproken is, fiscaal niet kan worden vervolgd noch gestraft voor dezelfde feitencontext.

De leer van het *non bis in idem* beginsel belet inderdaad de gelijktijdige toepassing van een eigenlijke belastingverhoging en van een strafrechtelijke sanctie *stricto sensu* voor dezelfde feiten.

III. Enige voorbeelden tot staving van ons standpunt

In de rechtspraak zijn voorbeelden te over waarin de administratie, soms terecht, de aanwezigheid van bedrieglijk opzet bij de belastingplichtige inroept.

III.1. Opstellen van valse facturen

1.- Het hof van beroep van Bergen moest onlangs kennis nemen van een dossier waaruit, na onderzoek, bleek dat een vennootschap facturen ontvangen (en voldaan) had voor diensten in onderaanneming verleend in de bouwsector.

Het hof van beroep stelde vast dat:

- de facturen niet de minste vermelding bevatten aangaande de datum of de duur van de prestaties;
- er geen contract, geen bestelbon noch opmeting werd opgemaakt (of alleszins niet werd overlegd);
- de vennootschap-onderaannemer geen jaarrekeningen meer neerlegt, geen eigen personeel heeft noch een beroep doet op uitzendkrachten of onderaannemers;
- er geen werfregister of veiligheidsplan werd opgesteld;
- de met de projecten belaste architect geen weet had van de inzet van onderaannemers;
- de vennootschap die een beroep deed op deze onderaannemer, haar eigen personeel op economische werkloosheid had gezet;

- de facturen, voor aanzienlijke bedragen, contant werden betaald.

2.- Het hof van beroep leidt daaruit af dat «*kortom, het vaststaat dat de betwiste facturen geen betrekking hebben op werkelijk uitgevoerde prestaties en derhalve fictief zijn*» (Bergen, 8 juni 2016, rol.nr. 2015/RG/139, www.fiscalnet.be).

Bijgevolg heeft de ontvanger van deze valse facturen, die ze ook heeft betaald, kennelijk gehandeld met bedrieglijk opzet.

«*Door deze valse facturen in haar boekhouding op te nemen en het bedrag ervan als beroepskosten af te trekken, terwijl zij wist dat deze vals waren, heeft appellante op hoofdberoep actief en bewust deelgenomen aan de schending van artikel 49 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (1992), hetgeen uitsluit dat zij zich op enige goede trouw kan beroepen*», aldus het hof van beroep.

Daaruit volgt dat de toepassing van een belastingverhoging van 200 % (wegens valsheid in geschriften) verantwoord is.

III.2. Valse boekhouding en zwarte verkopen

1.- De rechtbank van eerste aanleg van Namen liet onlangs zien hoe gevaarlijk verklikking kan zijn.

Een dame verklaarde in het kader van een echtscheidingsprocedure dat de inkomsten van haar echtgenoot hoger waren dan aangegeven.

En zij kon het weten, want toen zij nog samenleefden, hield de dame zich bezig met de boekhouding van haar echtgenoot – uitbater van een hotelrestaurant. Zij was dus zeer goed geplaatst om de niet-aangegeven inkomsten van de betrokkene te kennen.

2.- De rechtbank zond het dossier over aan het parket dat op zijn beurt de fiscale administratie in kennis stelde van de uitslag van het onderzoek en van de verklaringen van de echtgenote.

De fiscale administratie ging over tot een grondige herziening van de inkomsten uit de horeca-activiteit en legde een belastingverhoging op van 200 %.

3.- De rechtbank van eerste aanleg van Namen stelde vast dat in casu «niet wordt betwist dat bij de voor elk betwist aanslagjaar ingediende aangifte (...) ondertekende stukken waren gevoegd met vermelding, voor elk betrokken jaar, van de brutowinst getrokken uit een valse boekhouding die niettemin als officieel werd voorgesteld, waarvan beiden (lees: beide echtgenoten) wisten dat deze vals was, aangezien beiden weet hadden van het bestaan van zwarte inkomsten uit de activiteit van de echtgenoot. Deze valse boekhoudkundige stukken vermeldde officieel inkomstenbedragen teneinde de bedragen vermeld in de ingediende aangiften in de personenbelasting te staven en, derhalve, de rechten van de Schatkist te schaden» zodat «de onjuiste aangiften wel degelijk gepaard gingen met valse stukken waarvan laatstgenoemden gebruik hebben gemaakt».

In tegenstelling tot het standpunt van het hof van beroep van Bergen in de twee sub punt II.2.1. geciteerde arresten, besliste de rechtbank van eerste aanleg van Namen vervolgens dat, gelet op artikel 225 van het KB/WIB 1992 en gezien het bestaan van valse stukken opgesteld om de fiscus te misleiden, zeker een belastingverhoging van 200% zou moet worden opgelegd, maar dat de rechtbank be-

voegd is om deze sanctie, waarvan het strafrechtelijk karakter vaststaat, aan een toetsing met volle rechtsmacht te onderwerpen.

Gelet op het kennelijk inzicht van de ex-echtgenoten om de fiscus te misleiden door middel van valse geschriften, beschouwt de rechtbank de straf evenwel gepast en evenredig, hetgeen blijkt uit haar soevereine beoordeling.

IV. Conclusies

Ook al is belastingontwijking niet meer zo vrijblijvend als voorheen, toch blijft zij, in tegenstelling tot belastingontduiking, geoorloofd.

Belastingontduiking, die bijzonder nadelig is voor de Schatkist, rechtvaardigt ongetwijfeld een speciale behandeling op het vlak van het onderzoek en de sancties.

Olivier ROBIJNS
Advocaat bij de Balie van Luik
Specialist fiscaal en vennootschapsrecht
Advocatenkantoor HERVE

Nieuwe adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft een drukke zomer achter de rug! Ze publiceerde in augustus maar liefst acht nieuwe adviezen op haar website. Met dit artikel houden we u up-to-date en geven we de basisprincipes mee van de voor u meest relevante adviezen.

Advies 2016/6 – Verbeteringswerken aan gehuurde gebouwen

In dit advies geeft de Commissie weer dat de huurder de kosten van de verbouwingen aan de gehuurde gebouwen moet activeren op de rekening «26 Andere Materiële Vaste Activa». Wanneer de huurder werken heeft uitgevoerd, waarbij is afgesproken dat hij die niet afbreekt bij afloop van het

contract en op dat moment ook zal worden vergoed door de verhuurder, zal hij die investering mogen afschrijven volgens de economische levensduur van de uitbreidings- of verbeteringswerken. Bij afloop van het huurcontract zal hij, naargelang het geval, een meer- of een minderwaarde dienen te boeken. Is er een afspraak dat er geen vergoeding volgt, dan dient hij de werken volledig ten laste te nemen volgens een passend afschrijvingsplan voor de resterende duur van het huurcontract, en moeten de werken bij afloop van het huurcontract enkel worden uitgeboekt. Als zou overeengekomen zijn dat bij afloop van de overeenkomst het gebouw in zijn oorspronkelijke staat moet hersteld worden, kan hiervoor een voorziening aangelegd worden.

Advies 2016/7 – Verwerving van een bedrijfstak tegen een symbolische euro in de enkelvoudige jaarrekening van de overnemer

De symbolische prijs van 1 euro is per definitie niet gelijk aan de boekwaarde van het overgenomen netto-actief. In geval er goodwill ontstaat, biedt het wettelijk kader toelichting over de verwerking ervan binnen een enkelvoudige jaarrekening door verwijzing naar de bepalingen voor de geconsolideerde jaarrekening. Echter wat betreft de opname en waardering van een badwill in de enkelvoudige jaarrekening, zijn in het huidige boekhoudkundig referentiekader geen verwijzingen opgenomen. De Commissie adviseert hieromtrent in advies 2016/7. Volgens de Commissie moet in eerste instantie de overnameprijs vanuit het standpunt van de overnemer bepaald worden, te beginnen met de symbolische euro als eerste component, maar eveneens de overgenomen schulden. Als gevolg van de overname zal de overlater deze schulden niet meer dienen te betalen, hetgeen mogelijks een reden zou kunnen zijn voor de symbolische overnameprijs. Van zodra de elementen van de overnameprijs zijn vastgesteld, is de Commissie van oordeel dat deze overnameprijs in beginsel het maximale bedrag kan uitmaken van de boekwaarde van de overgenomen activa. Er mag dus geen hogere waarde aan de overgenomen activa worden toegekend (historisch kostprijsbeginsel). De Commissie illustreert haar advies met talrijke voorbeelden.

Advies 2016/8 – Bepaling van de omzet van een franchisenemer

De bepaling van de omzet voor tussenpersonen behandelde de Commissie reeds eerder in advies 103. Enkel de vergoeding die ze ontvangen als tussenpersoon wordt opgenomen in de resultatenrekening. Een franchisenemer valt echter niet onder de definitie van een tussenpersoon (die optreedt voor rekening van derden). In dit nieuwe advies baseert de Commissie zich op de rechtsleer om een franchisenemer te omschrijven als: «Een franchisenemer verkoopt producten en diensten in eigen naam en voor eigen rekening door tegen vergoeding de commerciële formule van de franchisegever, het es-

sentiële kenmerk van de franchise, te gebruiken.» Voor een franchisenemer ontbrak tot nog toe een bepaling van de omzet. Gezien ze optreden in eigen naam en voor eigen rekening, hebben de inkomsten en uitgaven van een franchisenemer in zijn hoofde het karakter van opbrengsten en kosten en moeten als dusdanig worden opgenomen in de resultatenrekening van de franchisenemer.

Advies 2016/10 – Schulden en vorderingen: gevolgen van de wijzigingen aan artikel 67 KB/W. Venn. door het KB van 18 december 2015

De nieuwe bepalingen van artikel 67 KB/W.Venn. laten niet meer toe dat vorderingen en schulden die in termijnen worden betaald of afbetaald (en waarvan de rente gedurende de gehele contractduur wordt toegepast op het oorspronkelijke bedrag van de financiering of van de lening) op de balans geplaatst worden inclusief interest en dus niet voor hun nominale waarde. Voortaan dienen ze aan nominale waarde te worden geboekt.

Advies 2016/12 – Verjaarde schulden bij de schuldenaar

Verjaring wordt beschouwd als een middel om, door verloop van een zekere tijd en onder de voorwaarden die de wet bepaalt, iets te verkrijgen of van een verbintenis bevrijd te worden. De Commissie beschouwt een verjaarde schuld niet langer als een eisbare schuld. Hierdoor wordt de voldoening door de schuldenaar facultatief: hij kan kiezen om zich al dan niet op de verjaring van de schuld te beroepen. Doet hij afstand van de verjaring, dan blijft de schuld op het passief staan gezien hij door de schuldeiser al dan niet onmiddellijk kan worden opgeëist. Doet de schuldenaar beroep op de verjaring, dan mag de schuld niet langer op het passief van zijn balans vermeld staan, maar moet het bedrag van de schuld in resultaat worden genomen.

Prof. dr. Stijn GOEMINNE

Vakgroep Publieke Governance, Management en Financiën, Universiteit Gent

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalstelsel, en evenmin worden overgedragen in welke vorm of op welke wijze ook, elektronisch, mechanisch of door middel van fotokopieën, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De redactie staat in voor de betrouwbaarheid van de in haar uitgaven opgenomen info, waarvoor zij echter niet aansprakelijk kan worden gesteld. **Verantwoordelijke uitgever:** Mirjam VERMAUT, B.I.B.F. – Legrandlaan 45, 1050 Brussel, Tel. 02/626 03 80, Fax. 02/626 03 90 e-mail: info@bibf.be, URL: <http://www.bibf.be>. **Redactie:** Mirjam VERMAUT, Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Frédéric DELRUE, Chantal DEMOOR. **Adviesraad:** Professor P. MICHEL, Professor Emeritus, Universiteit Luik, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven. **Gerealiseerd in samenwerking met Wolters Kluwer – www.wolterskluwer.be**